

Audience publique du 25 janvier 2010

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 24142a et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008 par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 17 septembre 2007 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, émis à l'encontre de Monsieur ... le 16 août 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 juin 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître François MOYSE au greffe du tribunal administratif le 1^{er} juillet 2008 au nom du demandeur;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 septembre 2008 ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 18 février 2009 (n° 24142 du rôle) ayant annulé la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2007 ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 29 juillet 2009 (n° 25536C du rôle) ayant réformé le jugement du 18 février 2009 et renvoyé l'affaire devant le tribunal administratif en prosécution de cause ;

Vu le mémoire supplémentaire du 17 novembre 2009 déposé au greffe du tribunal administratif par Maître François MOYSE au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2009 par le délégué du gouvernement ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire ainsi que Maître Evelyne CHOESER, en remplacement de Maître François MOYSE et Madame le délégué du

gouvernement Monique ADAM en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 décembre 2009.

Par courrier du 23 avril 2007, l'administration des Contributions directes invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2005.

Le 7 mai 2007, Monsieur ... répondit à ce courrier en les termes suivants :

« Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.

L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me ... éclaira toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.

Les accusations en ma personne sont totalement fausses.

Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire. »

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts, le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'Administration des contributions directes un rapport du Service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007 relatant des faits de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005.

Le 7 septembre 2007, Monsieur ... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes un courrier libellé comme suit :

« J'accuse réception des bulletins d'impositions rectifiés des années 1997-2005.

Cependant je ne peux pas retracer ces montants.

Suivant l'annotation faite par le bureau d'imposition, les montants proviennent d'un rapport dressé par la police judiciaire.

Etant donné que je ne dispose pas de ce rapport, je vous prie de me faire parvenir une copie. »

En date du 17 septembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes informa Monsieur ... qu'il refuse de faire droit à la demande de communication du rapport de police précité.

Par 3 courrier du 17 septembre 2007 Monsieur ... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2006 en les termes suivants :

« J'accuse réception des bulletins d'imposition rectifiés des années 1997-1998. [1999-2004 ; 2005]

Cependant je réclame contre ces bulletins qui se basent sur un rapport établi par la police judiciaire pour la période 1999-2006 dont j'ignore le contenu et votre taxation par analogie des années 1997 à 1998.

Pourriez-vous me confronter avec l'origine de ces chiffres redressés afin que je puisse prendre position ?

Entretemps, je vous demande de bien vouloir m'accorder un sursis à exécution des montants à régler jusqu'à ce que l'exactitude des montants sera démontrée. »

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg, s'adressa à Monsieur ... pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport de la police judiciaire précité. Il expliqua que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient inférieurs au montant total des entrées de fonds constaté par la police judiciaire. Finalement, le médiateur estima que Monsieur ... aurait la possibilité de se défendre en présentant ses propres chiffres au sujet des revenus qu'il a tiré des sociétés en question tout en indiquant le détail de tous les frais et autres déboursements de ces sociétés.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par décision du 11 décembre 2007. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu les requêtes introduites le 17 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer respectivement contre :

1) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 ;

2) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

3) la rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 ;

tous émis le 16 août 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 06.02.1996, no 8925 du rôle) ;

qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les trois requêtes pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme

et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables, eu égard au § 234 AO ;

Considérant que le réclamant entreprend les bulletins rectificatifs au motif qu'ils se basent sur un rapport de la police judiciaire dont il ignorerait le contenu, pour demander d'être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;

Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire économique des sociétés de droit luxembourgeois XXX s.a., YYY s.à r.l. et de la société anonyme de droit bélizais ZZZ ;

Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État ;

que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société XXX, enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;

Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;

Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;

Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;

Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été

informé, par application du § 189 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;

qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;

qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ; qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse d'être fondée ;

Considérant principalement que pas le moindre des faits établis et consignés par le rapport de police, puis communiqués par les soins du procureur de l'État au directeur des contributions, n'était connu aux différents moments où les impositions originaires du réclamant avaient été arrêtées ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'en l'espèce les prescriptions du § 222, alinéa 1^{er}, no 1 AO doivent être appliquées inconditionnellement, sans restriction ;

II.

Considérant à titre accessoire que si la requête introductive devait s'analyser en une allusion aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, il échet d'emblée de la rejeter ;

Considérant en effet que les rectifications des bulletins litigieux sont légalement basées sur la disposition du § 222 alinéa 1^{er}, no 1 AO ;

Considérant que les bulletins originaires avaient été émis sous respect des procédures, unilatéralement cependant, en ce qui concerne uniquement l'instruction par les bureaux d'imposition, alors que pour sa part, le réclamant faisait fi de toutes les obligations lui incombant (§§ 166 et suivants AO, sans préjudice du § 410 AO) ;

Considérant en effet que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17.02.2005, no 18011 du rôle) ;

Considérant qu'en application du § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, no 5684 du rôle) ;

Considérant que le droit du contribuable à être entendu n'est plus donné s'il y a preuve de ce que celui-ci a sciemment induit l'autorité fiscale en erreur par exemple tel qu'en

l'espèce par une comptabilité irrégulière à la clé de déclarations frauduleuses ;

Considérant qu'il convient de retenir que le § 205, alinéa 3 AO n'est pas applicable à la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, no 10156 ; Cour administrative 14.12.2000, no 11320C) ;

qu'en tout cas, le bureau d'imposition avait, au respect du § 204 AO, donné au réclamant la possibilité de se faire entendre, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs, par courrier recommandé du 23 avril 2007 ;

Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir les bases des impositions rectificatives, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler ;

Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;

que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;

qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;

Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;

qu'il appert que le réclamant n'a déposé à aucun moment des déclarations rectificatives de son propre chef, quoiqu'il ne puisse subsister de doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008, Monsieur ... a introduit un recours en réformation sinon en annulation contre la décision directoriale prévisée.

Par jugement du 18 février 2009 (n° 24142 du rôle), le tribunal administratif avait, dans le cadre du recours en réformation, annulé la décision du directeur ci-avant relatée du 11 décembre 2007 pour ne pas avoir fait droit à la demande de Monsieur ... d'annuler les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés des années 1997 à 2005 pour cause de non-observation de la formalité substantielle destinée à garantir ses droits de la défense prévue par le paragraphe 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts (AO), ceci au motif que le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative

lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale.

Par arrêt du 29 juillet 2009 (n° 25536C du rôle) la Cour administrative, tout en ayant retenu le caractère fondamental de ce droit d'information et de défense de ses droits au bénéfice du contribuable ainsi que son applicabilité dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletins d'impôt, a relativisé ce principe à caractère fondamental en retenant qu'il ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. Ainsi, les données qui seraient déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même, ne devraient pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position. Sur base de ce raisonnement, la Cour est arrivée à la conclusion que le rapport du service de police judiciaire, établi dans le cadre d'une instruction pénale à charge de Monsieur ... et communiqué par l'adjoint du Procureur d'Etat au directeur de l'administration des Contributions directes, était fondé sur des sources d'information consistant *« en les comptes bancaires, la comptabilité et les documents comptables, quelques autres documents saisis chez l'intimé et plusieurs fichiers informatiques de l'ordinateur personnel de l'intimé, soit des informations dont Monsieur ... devait nécessairement avoir connaissance »*, de sorte qu'il *« était nécessairement conscient de ce que les revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers visés dans le courrier du bureau d'imposition du 23 avril 2007 étaient ceux dégagés par l'activité de comptable par lui exercée durant des années et qui avaient fait l'objet d'une instruction pénale comportant un certain nombre de mesures d'instruction dont les auditions de l'intimé lui-même »*.

Dans ces conditions, la Cour administrative arriva à la conclusion qu'exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux à l'intimé, s'analyserait en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaît déjà.

Par le même arrêt, la Cour administrative a retenu que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme trouve application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative de rectification de bulletins d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette d'impôt reduite par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil.

Quant à la critique de l'intimé qu'il ne pourrait toujours pas retracer les montants de revenus fixés par le bureau d'imposition dans les bulletins rectificatifs du 16 août 2007 à partir du rapport du service de police judiciaire qui lui fut communiqué en cours d'instance contentieuse, la Cour administrative a retenu que cette question relève non pas du champ du droit d'être entendu préalablement à l'émission des bulletins, mais du champ de la justification au fond des rectifications opérées, de sorte à devoir être examinée dans ce cadre, la même conclusion s'imposant suivant la Cour administrative pour l'argumentation de l'intimé relative à la validité de l'utilisation d'informations obtenues dans le cadre d'une enquête pénale n'ayant pas encore abouti à une condamnation pénale, à la question de la présomption d'innocence, ainsi qu'à la question de la présomption d'exactitude de sa déclaration d'impôt initiale.

Dans la mesure où le tribunal avait limité son examen du recours au volet de la régularité formelle des bulletins rectificatifs, la Cour administrative, afin de maintenir aux parties le bénéfice du double degré de juridiction et estimant par ailleurs ne pas être en possession de tous les éléments requis pour statuer plus en avant, a décidé par réformation du jugement entrepris du 18 février 2008 que la décision directoriale du 11 décembre 2007 n'encourt pas l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position de l'intimé n'aurait pas été respecté et renvoyé l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause.

Le demandeur rappelle d'abord que le rapport de police du 13 juin 2007 communiqué par l'adjoint au Procureur d'Etat au directeur des contributions directes le 27 juin 2007, à partir duquel les bureaux d'imposition respectivement compétents ont puisé les éléments nouveaux leur permettant d'émettre des bulletins rectificatifs ayant alourdi de manière conséquente sa cote d'impôt, lui était inconnu en tant que tel au moment de la prise des décisions d'imposition litigieuses tant dans sa conclusion que dans les détails et informations contenus *in fine* dans ce rapport à partir notamment des pièces saisies par la police, de sorte qu'il lui aurait été impossible d'assurer convenablement et concrètement sa défense, ceci d'autant plus que depuis de nombreux mois il était dépourvu de toutes les pièces relatives aux sociétés dont il assurait la comptabilité, ainsi que de toute copie de ces pièces saisies.

Le demandeur concède cependant que la question du droit d'information et du droit de se faire entendre a été définitivement toisée par la Cour administrative, de sorte à réagencer son argumentation par rapport aux différentes questions qui restent à toiser par le tribunal.

Il critique en premier lieu la régularité en la forme de la communication des informations transmises par les autorités judiciaires au directeur, en faisant valoir que le paragraphe 189 AO ne permettrait pas une communication d'office entre les mains du directeur de l'administration des Contributions directes ; cette communication aurait par ailleurs manifestement violé le principe du secret de l'instruction et le principe de la présomption d'innocence, étant donné que le rapport de police et les informations qu'il contient ne seraient pas encore confirmés par un jugement coulé en force de chose jugée et n'auraient dès lors pas pu servir de base à une rectification des bulletins d'imposition.

En deuxième lieu, le requérant critique la régularité des reprises telles quelles des informations communiquées par les autorités judiciaires quant au fond, en faisant valoir que les bureaux d'imposition auraient violé le principe selon lequel l'administration des contributions doit instruire à charge et à décharge ; ainsi le seul fait pour le contribuable d'avoir fait l'objet de poursuites pénales ne dispenserait en rien l'administration des Contributions de procéder à ses propres investigations avant de parler de « *faits établis* » et de reprendre purement et simplement les éléments d'un rapport de police pour imposer le contribuable.

Enfin, subsidiairement, le demandeur reproche aux bureaux d'imposition d'avoir violé les règles les plus basiques du droit fiscal en ce qu'ils ont utilisé des revenus bruts (ou chiffres d'affaires pour des personnes morales en l'espèce) sans avoir préalablement retranché les salaires, charges, frais et autres dépenses nécessaires à la réalisation de ces revenus avant d'obtenir un revenu imposable. Il signale en outre que les montants retenus seraient des montants toutes taxes comprises comprenant donc une part de 12% de TVA. Enfin, après avoir déterminé un revenu imposable de société, les bureaux d'imposition auraient encore dû affecter ce revenu, dans le cas unique de la société transparente, au patrimoine des

actionnaires pour leur part respective et/ou dans le cas de sociétés étrangères, au patrimoine du bénéficiaire économique pour la part respective ce qui n'aurait pas été fait en l'occurrence, le tout étant considéré comme revenu du demandeur sans affectation aucune de partie de ces revenus à d'autres actionnaires.

Quant à la régularité de la communication du Parquet sur base du paragraphe 189 AO

Il est constant à partir des pièces versées au dossier que le Procureur d'Etat adjoint a communiqué suivant courrier du 27 juin 2007 au directeur de l'administration des Contributions directes *« officiellement, à telles fins que de droit, et pour raisons de compétence, le rapport JDA/IEFC/2007/1498/94-STCH du 13 juin 2007 du service de police judiciaire, relatant des faits de fraude fiscale »*, ceci *« conformément au paragraphe 189 de l'Abgabenordnung »*. Il est encore constant à partir des informations figurant dans ledit rapport du 13 juin 2007 qu'il s'agit d'un rapport *« relatif à la notice n° 21502/06/CD émise par le juge d'instruction ... près du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg conformément à l'article 189 AO »* dans le cadre d'une information ouverte notamment à l'encontre du demandeur Il est précisé que ce rapport est *« un rapport séparé sur les faits qualifiés d'infractions fiscales, en vue d'une dénonciation à l'administration fiscale en application du paragraphe 189 de l'Abgabenordnung »*.

Avant d'aborder le premier moyen du demandeur ayant trait à la compétence du directeur de l'administration des Contributions directes pour recevoir en tant que destinataire une communication par application du paragraphe 189 AO, il y a lieu d'examiner d'abord si de par leur nature les informations litigieuses transmises moyennant le rapport de police du 13 juin 2007 ont valablement pu faire l'objet d'une communication sur base dudit paragraphe 189 AO ou bien si, tel que soutenu en cause, cette communication s'analyse en une violation du secret de l'instruction.

Le paragraphe 189 AO est libellé comme suit :

« Sämtliche Behörden, Beamte und Notare haben Steuervergehen, die sie dienstlich erfahren, den Finanzämtern mitzuteilen ».

D'un autre côté, l'article 8 du code d'instruction criminelle pose le principe que, sauf les exceptions prévues par la loi, l'instruction est secrète en retenant ce qui suit:

« Art. 8. (1) Sauf dans les cas où la loi en dispose autrement et sans préjudice des droits de la défense, la procédure au cours de l'enquête et de l'instruction est secrète.

(2) Sous réserve des dérogations découlant en droit interne notamment des engagements internationaux en matière de coopération internationale, toute personne qui concourt à cette procédure est tenue au secret professionnel dans les conditions et sous les peines de l'article 458 du Code pénal.

(3) Le Procureur général d'Etat ou le Procureur d'Etat peuvent toutefois donner à la presse des informations sur le déroulement d'une procédure, en respectant les droits de la défense et la vie privée ainsi que les nécessités de l'instruction ».

Le secret de l'instruction signifie que les pièces du dossier sont en principe couvertes par le secret et, en dehors de leur utilisation judiciaire normale par des acteurs généralement tenus au secret professionnel, nul ne peut en prendre connaissance ; en d'autres termes, le secret de l'instruction empêche toutes les personnes qui concourent à celle-ci, dont notamment les policiers et le Procureur d'Etat, de révéler, à qui que ce soit, le moindre renseignement recueilli au cours de l'instruction ou ayant trait à celle-ci.¹

Force est cependant aussi de relever que d'un point de vue procédural, l'article 8 du code d'instruction criminelle ne protège pas le secret de l'instruction de manière objective, mais ne fait qu'assujettir certaines personnes au secret². La violation du secret de l'instruction n'est dès lors pas sanctionnée par la nullité de l'acte posé, sauf en cas de violation des droits de la défense, même si elle peut le cas échéant donner lieu à des sanctions civiles en cas de faute³.

A partir des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que pour les besoins de la présente instance il est irrelevant de toiser la question de savoir si l'article 189 AO consacre une exception légale au secret de l'instruction, voire, dans l'affirmative, si le Procureur d'Etat en tant qu'organe relevant institutionnellement parlant du pouvoir judiciaire et non du pouvoir exécutif, est assimilable ou non à une « *Behörde* » au sens dudit paragraphe 189 AO, le juge naturel par rapport à ces questions étant par ailleurs le juge pénal et non le juge administratif qui n'est appelé à s'y prononcer qu'accessoirement, lorsque dans le cadre du litige dont il a à connaître à titre principal, une réponse à ces questions devenait indispensable pour aboutir à la solution du litige.

Or compte tenu du principe que la violation du secret de l'instruction n'est pas sanctionnée par la nullité de l'acte posé, sauf en cas de violation des droits de la défense, - hypothèse définitivement écartée en l'espèce par l'arrêt ci-avant visé de la Cour administrative du 29 juillet 2009 -, les bulletins d'imposition litigieux ne sauraient en tout état de cause être affectés dans leur légalité par le seul fait de reposer sur des informations obtenues moyennant une éventuelle violation du secret de l'instruction.

Il reste dès lors à examiner si le paragraphe 189 AO n'a pas été violé, tel que soutenu par le demandeur, par le fait que le rapport fut adressé non pas directement aux différents bureaux d'imposition compétents, mais au directeur de l'administration des Contributions directes.

S'il est certes vrai que le paragraphe 189 AO vise *expressis verbis* les bureaux d'imposition (Finanzämter) et non le directeur de l'administration des Contributions en tant que destinataire d'une communication sur base dudit paragraphe, force est de constater que ce libellé s'entend en termes génériques en ce sens que la communication est censée aboutir non pas parallèlement devant l'ensemble des bureaux d'imposition existants, mais bien devant celui qui est spécifiquement compétent pour analyser les informations reçues aux fins d'une éventuelle rectification d'imposition. Dans cette optique, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement relève que le directeur de l'administration des Contributions directes, conformément aux paragraphes 17 alinéas 2 et 46 AO, est l'autorité hiérarchiquement compétente pour coordonner l'ensemble des services d'imposition, de sorte à être le mieux

¹ cf. Manuel de procédure pénale, collection de la faculté de droit de l'Université de Liège, troisième édition, Larcier, page 393 et ss

² V° Dean Spielmann et Alphonse Spielmann, Droit pénal général luxembourgeois, deuxième édition, page 218

³ ibidem page 397

placé pour continuer une communication sur base du paragraphe 189 AO au bureau d'imposition concrètement concerné.

Dans la mesure où il se dégage des pièces versées au dossier qu'en l'espèce le directeur, lorsqu'il a reçu le rapport de police litigieux en communication de la part du Procureur d'Etat adjoint, s'est limité à transmettre ce rapport aux bureaux d'imposition respectivement compétents, aucune irrégularité de communication par rapport aux exigences légales n'est décelable, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé. Par ailleurs, les décisions faisant grief à la base, en l'occurrence les bulletins d'imposition rectifiés ayant fait l'objet de la réclamation qui s'est soldée par la décision directoriale litigieuse du 11 décembre 2007, émanent tous des bureaux d'imposition respectivement compétents, de sorte à avoir pour auteur des autorités visées comme destinataire par le paragraphe 189 AO, sans que le directeur ne soit intervenu à quelque titre que ce soit dans la prise de ces décisions de rectification.

Quant au fond

Le délégué du gouvernement réfute dans son mémoire en réponse les critiques du demandeur en faisant valoir que les impositions rectificatives seraient *« conformes à la loi et aux faits de la cause et d'ailleurs non autrement contestées ; qu'en effet en ce qui concerne le fond des rectifications, le recours en réformation se limite à des contestations d'ordre général, mais ne contient aucune précision supplémentaire quant à l'objet exact de ces contestations ni aucune explication concrète en quoi exactement les rectifications litigieuses feraient grief au recourant »*.

Force est de relever à cet égard que le demandeur n'a pu prendre concrètement connaissance du rapport de police dont se sont servis les bureaux d'imposition pour procéder aux rectifications litigieuses que postérieurement à l'émission des bulletins litigieux en date du 16 août 2007, étant donné que dans le cadre de la procédure d'imposition cette communication lui a été formellement refusée et que le juge d'instruction, dans le cadre de la procédure pénale, n'a informé le requérant qu'en date du 7 février 2008 que l'instruction paraissait terminée et qu'une copie du dossier était à sa disposition pour consultation au greffe du cabinet d'instruction. Enfin, dans le cadre de la procédure contentieuse sous examen, ledit rapport n'a été soumis au débat contradictoire qu'avec le dépôt du mémoire en réponse du délégué du gouvernement, soit postérieurement encore au dépôt de la requête introductive d'instance, de sorte que le demandeur ne saurait en aucun cas se voir reprocher le caractère vague de ses critiques quant au fond.

Par ailleurs, contrairement à ce qui est soutenu par le délégué du gouvernement, le demandeur a contesté le bien fondé des rectifications opérées ; il a en effet contesté le montant total du bénéfice imposable cumulé des différentes sociétés dans lesquelles il était soit associé, soit bénéficiaire économique au cours des années fiscales litigieuses. Ensuite, à admettre que les chiffres d'affaires des différentes sociétés aient été simplement repris, il critique le fait que des dépenses d'exploitation n'aient pas été déduites de ces montants. Il donne enfin à considérer, dès sa requête introductive d'instance, qu'il avait certes admis être l'un des bénéficiaires économiques des sociétés et des comptes bancaires liés, mais qu'il n'en restait pas moins qu'il n'était qu'un de ceux-là et ne saurait par conséquent supporter la charge de l'impôt à lui seul, de sorte que ce serait encore à tort que les revenus attribués aux différentes sociétés lui ont été affectés en bloc.

Le demandeur a explicité cette argumentation dans son mémoire en réplique en faisant valoir qu'il « *apparaît que tous les chiffres détaillés (dans le rapport de police) sont des chiffres d'affaires de sociétés dans lesquelles le requérant était tantôt actionnaire, tantôt bénéficiaire économique avec d'autres personnes physiques* », de sorte que le revenu imposable de ces sociétés aurait dû être affecté, concernant la société transparente, aux patrimoines des actionnaires et, dans le cas des sociétés étrangères, au patrimoine des bénéficiaires économiques, chaque fois pour leur part respective. Il a critiqué en outre le fait que les montants repris auraient été des montants TTC comprenant une part de 12% de TVA et que les différents chiffres d'affaires réalisés n'auraient pas été diminués de salaires, charges, frais et autres dépenses nécessaires à leur réalisation.

En termes de plaidoiries, le demandeur a insisté enfin que même après avoir pu prendre connaissance du rapport de police du 13 juin 2007, il lui serait toujours impossible de retracer les différents montants qui ont été ajoutés au niveau de ses revenus au titre des 9 années fiscales respectivement concernées, de sorte qu'il serait dans l'impossibilité de se défendre utilement et concrètement par rapport à ces chiffres.

Le délégué du gouvernement reproche au demandeur de manquer de précision dans ses critiques. Il explique le fait que les revenus « rectifiés » ont été imposés directement dans le chef du demandeur au titre de bénéfices provenant d'une profession libérale par le fait qu'il résulterait clairement des éléments du dossier et plus particulièrement du rapport de police du 13 juin 2007 que les revenus en question auraient été directement réalisés et perçus par le demandeur. Quant à la demande en déduction de frais et de dépenses par référence aux résultats et surtout aux pertes réalisés par les sociétés XXX S.A., YYY s.à.r.l. et ZZZ S.A., elle serait à rejeter alors qu'il résulterait clairement des éléments du dossier que les sociétés en question constituent des structures fictives et artificielles qui ont été montées par le demandeur dans le seul but de contourner la loi fiscale. Il résulterait encore du même rapport de police que les bilans desdites sociétés seraient faux et ne représenteraient pas une image fidèle, de sorte à ne pas pouvoir être utilement pris en compte pour évaluer le cas échéant des frais qui viendraient en déduction. Le délégué du gouvernement se prévaut à cet égard de la conception de l'abus de droit, à savoir l'abus de formes et de constructions du droit privé pour contourner la charge fiscale par l'utilisation d'une voie inadéquate et ce en l'absence d'une justification légitime, en prenant appui sur les paragraphes 5, 6 et 11 de la loi d'adaptation fiscale. Il se réfère en outre à cet égard aux aveux du demandeur renseignés dans le rapport de police suivant lesquels il aurait « *mis en place une structure de sociétés, entre autre par l'achat de manteaux sociétaires, qui avait comme but de réduire au maximum la charge fiscale sur les bénéfices réalisés au niveau de son activité comptable. Afin de pouvoir sortir les gains réalisés au niveau de la société XXX S.A., il a dû émettre de fausses factures afin de pouvoir les transférer en direction de la YYY s.à.r.l. Ainsi, il a également fait des machinations afin de pouvoir opérer les transferts selon la chaîne XXX-YYY-ZZZ S.A.* ».

Il se dégage des bulletins rectificatifs émis en date du 16 août 2007 et versés au dossier contentieux par le demandeur que pour les 9 années d'imposition litigieuses (1999-2005), les bureaux d'imposition respectivement compétents ont retenu au titre de bénéfice d'une profession libérale les montants suivants :

1997 : 800.000.- LUF
1998 : 800.250.- LUF
1999 : 1.020.781.- LUF
2000 : 2.861.253.- LUF

2001 : 1.756.349.- LUF
2002 : 43.183,79 €
2003 : 58.907,91 €
2004 : 104.407,91 €
2005 : 108.842,91 €

Il est précisé dans chacun de ces 9 bulletins de l'impôt sur le revenu en termes identiques que *« l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale : les honoraires pour vos travaux de comptabilité et pour votre activité de conseil fiscal ont été établis suivant le rapport du 13 juin 2007 du service de police judiciaire transmis à la direction des Contributions en date du 29 juin 2007, relatant des faits de fraude fiscale pour les années 1999 à 2006. Ces données nous ont été communiquées par le procureur d'Etat sur base du paragraphe 189 de la loi générale des impôts (AO). »*

Il est constant que le rapport de police du 13 juin 2007 fut dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, de sorte que conformément à l'article 154 du code d'instruction criminelle, ledit rapport fait par le premier commissaire principal, membre de la direction du service de police judiciaire, est à considérer comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les contestations y retenues.

Il se dégage des considérations qui précèdent que les bureaux d'imposition ont en principe valablement pu considérer comme étant établis les montants et faits renseignés dans ce rapport de police du 13 juin 2007 et y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées dans ledit rapport, ces qualifications étant en effet étrangères à l'imposition proprement dite qui doit exclusivement rester axée sur la véritable capacité contributive de la personne concernée.

Il y a partant lieu d'examiner si les éléments concrètement repris à partir de ce rapport de police répondent en l'espèce aux conditions d'application du paragraphe 222 (1) AO.

Le paragraphe 222 AO est libellé comme suit :

« (1) Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt:

- I. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist;*
- II. wenn durch eine Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen;*
- III. wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung*

rechtfertigt, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; dies gilt nicht für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Umsatz und vom Vermögen ;

IV. wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt.

(2) Eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung darf nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des gegründet werden, in der eine Rechtsfrage im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung entschieden wird. »

En application dudit paragraphe 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs notamment chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt concerné.

En l'espèce le rapport de police du 13 juin 2007 permet de dégager que Monsieur ... a déclaré être le bénéficiaire économique de la s.a. XXX, de la sàrl YYY ainsi que de la société ZZZ S.A.. Le même rapport permet encore de dégager que suivant différentes positions des comptes bancaires de la société XXX, celle-ci, depuis sa création en date du 15 novembre 2002 sous la dénomination CCC S.A. par la société AAA HOLDING et la société BBB S.A., a presté les services renseignés comme suit : «

Banque ...
Clients

	EURO
...	2'469.40
	5'000.00
	11'200.00
	504.00
	5'000.00
	560.00
	10'000.00
	500.00
	3'920.00
	7'149.50
	2'240.00
	1'120.00
	784.00
	1'927.30
	331.20
Somme:	52705.40

BANQUE
Clients

	EURO
...	2'300.00
	7'840.00
	5'264.00
	3'461.13
	1'680.00

4'924.11
 3'360.00
 3'920.00
 5'880.00
 2'240.00
 7'820.00
 1'400.00
 8'400.00
 9'112.00
 560.00
 1'400.00
 4'172.00
 5'040.00

...

1'120.00
 1'400.00
 7'840.00
 1'202.87
 10'360.00
 18'144.00
 10'024.00
 4'480.00
 22'400.00
 5'040.00
 5'600.00
 4'704.00
 2'016.00
 22'400.00
 2'688.00
 13'506.08
 2'120.00
 215.04
 2'393.00

Somme:

216'426.23

S'ajoute aux montants précités encore le prix de vente de la société ... 50'000.00 »

Pour aboutir à la conclusion que le chiffre d'affaires de la société XXX s'élève à partir du 9 juillet 2004 à 147.665,11 € (hors vente de la S.A. ...), le rapport a relevé en outre qu'il y a lieu de déduire du montant de 50.000 € ci-avant visé réalisé par la vente de la société ..., le montant de 20.000 € reversé par ... à ... et qu'il fallait encore ajouter au montant précité les montants repris dans l'agenda de type FILOFAX de ..., en l'occurrence 38.935 € pour l'année 2005 et 49.325 € pour l'année 2006.

Le rapport fait ainsi état de l'encaissement en total par la société XXX de 2003 à 2006 d'une somme totale de 387.391,63 € pour services comptables prestés, tout en soulignant qu'à ce montant s'ajoutent également les entrées de fonds sur le compte auprès de la BCEE de la SC DDD (DDD), partie ..., qui s'élèvent à 186.774,84 € pour la période 1999 à 2003 avec la précision que les sorties de fonds s'élèvent à 182.955,64 €, mais que pour cette période il n'existe pas de justificatif pour les entrées et sorties sur ce compte.

Après avoir ainsi évalué et établi le chiffre d'affaires réalisé à partir de prestations de services comptables le rapport de police retient que des faux bilans ont été déposés au registre de commerce et des sociétés par la société XXX en date du 14 avril 2005 pour les bilans aux 31 décembre 2002 et 31 décembre 2004. Le rapport se prévaut à cet égard de différents mouvements sur le compte bancaire de cette société auprès de la Banque de Luxembourg (n° 1307754) ainsi que de deux fichiers relatifs au bilan au 31 décembre 2004 découverts sur l'ordinateur saisi au domicile du requérant qui ont permis d'établir des différences au niveau du chiffre d'affaire réalisé.

Le rapport de police constate enfin que la sàrl YYY a facturé des prestations de services à la société XXX qui ne correspondent pas à une réalité économique et s'analysent dès lors en de fausses factures en se prévalant à cet égard à la fois des déclarations du requérant ... ainsi que du fait que la société YYY, au moment de ces prestations fictives de services, n'avait plus aucun employé.

Il se dégage enfin des pièces versées à l'appui du rapport de police au titre et plus particulièrement de son annexe 8, que les factures en question de la sàrl YYY adressées à la société XXX ont été émises au courant des années fiscales 2003, 2004 et 2005.

Compte tenu du principe de l'annualité de l'impôt, il y a lieu de vérifier si les conditions d'application du paragraphe 222 (1) AO sont vérifiées par rapport à chacune des années fiscales ayant fait l'objet d'un bulletin rectificatif.

Concernant les années fiscales 1997 et 1998, le bureau d'imposition Wiltz a opéré une rectification au niveau du revenu d'une profession libérale en le portant pour l'année 1997 à 800.000.- LUF ainsi que pour l'année 1998 à 800.250.- LUF.

Encore que ces majorations sont expressément motivées par référence au rapport de police du 13 juin 2007, force est de constater que ni ledit rapport, ni ses annexes versées en cause ne contiennent la moindre information concernant les activités du requérant ... au cours des années fiscales 1997 et 1998.

En effet, les mouvements de compte bancaire, les fausses factures et les faux bilans 2002 et 2004 dont fait état le rapport de police, de même que les déclarations du requérant au cours de l'instruction pénale relatées par ce même rapport, concernent en substance et quasi exclusivement des opérations effectuées au bénéfice du requérant par l'intermédiaire notamment des sociétés XXX, YYY sàrl et ZZZ, opérations qui se situent, d'après les explications dégageables à partir du rapport de police lui-même, exclusivement après la date de création de la société XXX en 2002.

Force est dès lors de constater que le rapport de police du 13 juin 2007 ne contient aucun élément tangible permettant de conclure à une éventuelle irrégularité au niveau de la comptabilité tenue pour les années 1997 et 1998, voire des éléments permettant de conclure à l'existence de revenus non déclarés pour compte de ces mêmes années.

Or, seul le rapport de police du 13 juin 2007 ayant été invoqué tout au long de la procédure d'imposition, d'abord par le bureau d'imposition, ensuite par le directeur et enfin par le délégué du gouvernement dans le cadre de l'instance contentieuse sous examen, la conclusion s'impose que la référence faite par le directeur à de faux bilans ainsi qu'à des bénéfices substantiels dérivés laisse d'être vérifiée en fait par rapport aux années fiscales 1997

et 1998 au regard des pièces invoquées pour les documenter, en l'occurrence le seul rapport de police du 13 juin 2007 et ces annexes.

Il se dégage des considérations qui précèdent que la conclusion du directeur qu'en l'espèce les prescriptions du paragraphe 222 (1) AO étaient entièrement respectées, n'est pas motivée à suffisance par rapport aux bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998 ayant fait l'objet de la décision directoriale sur réclamation litigieuse.

Il y a partant lieu, par réformation de la décision directoriale déferée, d'annuler les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu émis le 16 août 2007 par le bureau d'imposition Wiltz, à l'encontre de Monsieur

Concernant ensuite les bulletins rectificatifs pour les années fiscales 1999, 2000 et 2001 émis par le bureau d'imposition Dudelange en date du 16 août 2007, ils ont retenu au titre de bénéfice d'une profession libérale les montants respectifs de 1.020.781.- LUF pour 1999, 2.861.253.- LUF pour 2000 et 1.756.349.- LUF pour 2001, chaque fois sous la précision que *« l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale : les honoraires pour vos travaux de comptabilité et pour votre activité de conseil fiscal ont été établis suivant le rapport du 13 juin 2007 du service de police judiciaire transmis à la direction des Contributions en date du 29 juin 2007, relatant des faits de fraude fiscale pour les années 1999 à 2006. Ces données nous ont été communiquées par le procureur d'Etat sur base du paragraphe 189 de la loi générale des impôts (AO). »*

Force est de relever que les faits évoqués par le rapport de police concernant les années fiscales 1999 à 2001 se limitent au seul constat que *« les entrées de fonds sur le compte auprès de la BCEE de la S.C. DDD (DDD), partie ..., (...) s'élèvent à 186.774,84 € pour la période de 1999 à 2003. Les sorties de fonds s'élèvent à 182.955,64 €. Pour cette société nous ne disposons pas de justificatif pour les entrées et sorties sur ce compte »*, ainsi que l'information *« que ... a exercé une activité similaire (c'est-à-dire similaire à celle exercée par l'intermédiaire des sociétés XXX-YYY-ZZZ et qualifiée d'escroquerie fiscale) depuis 1999 jusqu'à fin 2002 sous la dénomination de la société DDD-DDD »*.

Encore que l'indication d'un montant global concret pour la période de 1999 à 2003 correspondant à des entrées de fonds non documentées par des justificatifs est à considérer comme une indication suffisante pour permettre le cas échéant l'émission d'un bulletin rectificatif sur base du paragraphe 222 (1) AO, force est de constater que ni le rapport de police ni ses annexes ne comportent le moindre élément qui permette de retracer l'origine des chiffres concrètement ajoutés en fin de compte au titre de bénéfice d'une profession libérale aux revenus de Monsieur ... pour chacune des années litigieuses 1999, 2000 et 2001.

A partir des pièces versées au dossier dans le cadre de la procédure contentieuse par le demandeur, - l'Etat n'ayant de son côté pas versé au dossier le rapport de police du 13 juin 2007 -, le tribunal ne peut dès lors pas souscrire à la conclusion du directeur qu'il ne subsiste aucun doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés par rapport à ces trois années fiscales, de même qu'il lui est impossible de déceler les chiffres tracés auxquels l'intéressé aurait été confronté dans le cadre de l'enquête pénale, aucune facture concernant ces années n'ayant en effet été versée à l'appui du rapport de police, ni aucun mouvement de compte concret n'ayant été relaté.

Concernant enfin les années fiscales 2002, 2003 et 2005, il y a lieu de constater que le rapport de police du 13 juin 2007 fait état de suffisamment de faits concrets, chiffrés et documentés pour justifier le recours par les bureaux d'imposition respectivement compétents au mécanisme prévu par le paragraphe 222 (1) AO.

Toutefois, l'examen détaillé de ce rapport de police et de ses annexes ne permet pas pour autant au tribunal de retracer, ne serait-ce que dans ses grandes lignes, la démarche suivie par les bureaux d'imposition pour ventiler les chiffres avancés par rapport aux différentes années fiscales litigieuses ; bien au contraire la clarté des éléments du dossier relevée par le délégué du gouvernement dans son mémoire en duplique échappe entièrement au tribunal, de sorte qu'il y a lieu d'ordonner un complément d'instruction à l'Etat afin de permettre au tribunal d'épuiser utilement le recours en réformation dont il est saisi.

En l'état actuel du dossier le tribunal n'est en effet pas en mesure de porter une quelconque appréciation sur le bien-fondé des majorations effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale dans le chef du demandeur par rapport à chacune des années fiscales 1999 à 2005, de sorte qu'il y a lieu d'inviter l'Etat à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l'appui, pour aboutir aux différents redressements opérés, ainsi que de permettre au demandeur d'y prendre position par écrit à son tour, ceci afin de lui garantir un exercice effectif de ses droits de la défense dans le cadre de la présente instance.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit partiellement justifié ;

par réformation de la décision directoriale déférée du 11 décembre 2007 annule les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 émis le 16 août 2007 ;

pour le surplus et avant tout autre progrès en cause ordonne à l'Etat de produire jusqu'au 15 février 2010 un mémoire complémentaire pour justifier par rapport aux années fiscales 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, pièces à l'appui, la démarche suivie par les différents bureaux d'imposition pour aboutir aux majorations respectivement effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale de Monsieur ... ;

admet le demandeur à produire un mémoire complémentaire jusqu'au 15 mars 2010 ;

refixe l'affaire pour continuation des débats à l'audience publique du lundi 22 mars 2010 à 9.00 heures ;

réserve les frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 25 janvier 2010 par :

Paulette Lenert, vice-président,

Marc Sünner, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25.1.2010
Le Greffier du Tribunal administratif